Expte. N° 27485/2023

"SOLER, MIRTA MARÍA (TF 41876-I Y ACUM) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, de junio de 2024.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante la resolución de fojas 159/162, la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación resolvió confirmar las resoluciones apeladas, reduciendo la multa impuesta al mínimo legal establecido en el artículo 46 de la Ley Nº 11.683. Dichos actos administrativos habían determinado de oficio el impuesto a las ganancias, ejercicios fiscales 2010 y 2011 con más la multa impuesta (en tres veces el tributo omitido) con sustento en el artículo 46 de la Ley Nº 11.683 y el impuesto al valor agregado, por los mismos ejercicios también con más la multa del artículo mencionado (en tres veces el impuesto determinado). En cuanto a las costas, fueron fijadas a cargo de la actora vencida en la medida en cuanto se confirmaron las resoluciones apeladas, y por su orden, en la proporción que se redujo.

Para así decidir, el Tribunal *a quo* efectuó una descripción de los elementos constatados por la fiscalización para sustentar los ajustes referidos. Puso de resalto que las actuaciones se habían originado en la O.I. N° 725.786 a los fines de verificar las obligaciones tributarias de la Sra. SOLER, oportunidad en la que el Fisco Nacional le requirió que aportara los libros y comprobantes de compras y ventas de los períodos fiscales 2010 y 2011. Asimismo, recordó que la accionante se dedicaba principalmente a la venta de insumos médicos y artículos descartables para la atención médica humana, operando comercialmente con centros hospitalarios públicos y privados de la ciudad de Santa Fe y alrededores.

Sobre esa base, destacó que la contribuyente no había declarado dentro de sus ingresos ciertas ventas provenientes de facturas duplicadas y no registradas, las que alcanzaban en todo el período fiscalizado un 153%, por encima de las ventas originalmente declaradas.

En cuanto a los planteos de la accionante, el Tribunal expresó que sus agravios contra las determinaciones de oficio no constituían una crítica razonada de lo actuado por la inspección ni de lo argumentado por el juez administrativo, y que además no había producido la prueba ordenada en esa dependencia, al igual que había

ocurrido en sede administrativa. Con lo cual, concluyó que frente al ajuste notificado por la fiscalización, la recurrente debió haber justificado la falta de consignación de un importante porcentaje de ventas en sus declaraciones juradas de IVA y Ganancias y dar alguna explicación técnica, contable y/o jurídica a la divergencia entre lo declarado y la aparición de comprobantes duplicados y hasta triplicados, al cotejar la información recepcionada de sus principales clientes. Por lo que, ante la falta de argumentos y pruebas a tales efectos, la fiscalización había actuado conforme sus facultades, sin que existan vicios en el procedimiento.

Por otro lado, el Tribunal Fiscal sostuvo que si bien la contribuyente no logró desvirtuar lo afirmado por el organismo fiscal con prueba suficiente, debía tenerse en cuenta que, al no poseer antecedentes, la graduación de las multas resultaba excesiva. En consecuencia, decidió reducirlas a su mínimo legal.

II.- Que contra esa decisión, el Fisco Nacional interpuso recurso de apelación a fojas 169 y expresó agravios a fojas 170/173, los que fueron replicados por su contraria a fojas 179/180.

En su recurso, manifestó que existían suficientes elementos que daban debido sustento a la graduación dispuesta por el juez administrativo, en un tanto más que el mínimo legal previsto por el artículo 46 de la Ley Nº 11.683, a partir de la exhaustiva merituación que se realizó de las circunstancias de hecho verificadas en autos siendo además que es el propio Tribunal quien confirmó el encuadre infraccional en la figura dolosa por ausencia probatoria por parte de la actora.

En tal sentido, sostuvo que teniendo en cuenta la actitud de la contribuyente y la gravedad de los hechos verificados el juez administrativo aplicó como sanción sólo un tanto más del mínimo legal previsto en dicho artículo 46 que establece una escala de entre dos (2) y diez (10) veces del tributo evadido, agravamiento que no puede ser considerado desproporcionado con la actitud remisa y dilatoria del contribuyente.

III.- Que sentado ello, corresponde ingresar al análisis de los agravios expresados por el Fisco Nacional, los cuales exigen dilucidar si la reducción de la multa al mínimo legal -decidida por el Tribunal *a quo*- resulta ajustada a derecho.

Al respecto, cabe señalar que el artículo 46 de la Ley Nº 11.683 establece que: “El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será

reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido".

Ahora bien, de las constancias de la causa, específicamente de los actos administrativos en cuestión y de la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación, resultan fundamentos suficientes que justifican el accionar del organismo recaudador al determinar de oficio el impuesto a las ganancias y el impuesto al valor agregado por los periodos en discusión. De la misma manera, se encuentran configurados los elementos objetivo y subjetivo de la figura defraudatoria del artículo 46 de la Ley Nº 11.683 para la aplicación de la sanción prevista por dicha norma.

Por tales motivos, encontrándose la cuestión de fondo resuelta, no se advierte el fundamento por el cual el Tribunal Fiscal de la Nación consideró que no se advertían razones para apartarse del mínimo legal establecido, ya que el único elemento merituado para adoptar esa valoración -esto es, la falta de antecedentes infraccionales- no resulta suficiente para apartarse del criterio adoptado por el juez administrativo a la hora de graduar la sanción (en sentido análogo, esta Sala in re: " Mandrini Ricardo c/ DGI s/ Recurso Directo de Organismo Externo" Expte. N° 83231/2015, del 20/12/2018). Máxime cuando la misma -de la escala de 2 a 10- sólo fue graduada en una vez más que el mínimo establecido.

Es decir, el Tribunal *a quo*, luego de desarrollar en su pronunciamiento todos los fundamentos por los cuales consideró ajustado a derecho el accionar de la administración para determinar de oficio los impuestos en cuestión y la imposición de las sanciones por el carácter defraudatorio de la actitud de la contribuyente, se apartó de lo dispuesto en el acto administrativo en cuanto al *quantum* sin tener en cuenta todos los elementos que fueron valorados y explicitados en los actos recurridos.

Al respecto, cabe recordar que el juez administrativo, para graduar la sanción, debe tomar en cuenta diversas circunstancias, algunas relacionadas con la naturaleza del acto punible, el monto evadido, la conducta fiscal del imputado, entre otras. Asimismo, se ha dicho que "[…] carece de atenuantes la actitud del contribuyente que luego de impugnar las estimaciones de oficio practicadas por la DGI no produjo las pruebas ofrecidas y dejó vencer todos los plazos acordados al efecto, desentendiéndose del procedimiento ante el Tribunal Fiscal." (esta Sala in re: "Berardo Construcciones SRL (TF 24775-I) c/ DGI" Expte. N° 5587/2013, sentencia del 13/03/2014, y sus citas).

En este orden de ideas, conviene recordar que, en el *sub lite*, el fundamento principal por el cual el Tribunal Fiscal confirmó los actos fue la actitud defraudatoria de la actora, el sólido sustento probatorio recolectado por el organismo fiscal y la falta de prueba -por parte de la accionante- tendiente a demostrar sus dichos y desvirtuar de esta forma la legitimidad del acto.

En consecuencia, por lo expuesto, y toda vez que no se advierten elementos que justifiquen que el Tribunal Fiscal se haya apartado de lo decidido por el juez administrativo -en cuanto a la graduación de la sanción-, corresponde hacer lugar al planteo efectuado por el Fisco Nacional y revocar en este punto el pronunciamiento recurrido.

En virtud de las consideraciones precedentes, el Tribunal **RESUELVE**: **1)** Hacer lugar al recurso interpuesto por el Fisco Nacional a fojas 169 y revocar el pronunciamiento de fojas 159/162 en cuanto redujo las multas al mínimo legal, las que quedan graduadas conforme fue dispuesto en las Resoluciones Nros. 168/14 y 169/14; **2)** Las costas se imponen a la vencida en virtud del principio general de la derrota (art. 68 del CPCCN).

Regístrese, notifíquese a las partes y oportunamente, devuélvanse.

Guillermo F. Treacy **Jorge Federico Alemany**

Pablo Gallegos Fedriani

Fecha de firma: 02/07/2024
Alta en sistema: 03/07/2024
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FERNANDO ALBERTO VAZQUEZ, PROSECRETARIO DE CAMARA

#37987122#416544474#20240618111415919

Fecha de firma: 02/07/2024
Alta en sistema: 03/07/2024
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FERNANDO ALBERTO VAZQUEZ, PROSECRETARIO DE CAMARA

#37987122#416544474#20240618111415919